

**Audience publique du 4 octobre 2012**

Recours formé par  
la société anonyme ..., ...  
contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2007 et 2008  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28782 du rôle et déposée le 22 juin 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Marianne Goebel, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme .... établie et ayant son siège social à ..., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n°..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2007 et 2008, tous les deux émis le 27 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 novembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2011 par Maître Marianne Goebel au nom de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Marianne Goebel, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 27 mai 2010, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société anonyme ..., désignée ci-après par la « société ... », les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2007 et 2008.

Par un courrier de son mandataire du 22 juillet 2010, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les prédits bulletins.

N'ayant pas reçu de réponse à sa réclamation, la société ... a fait introduire, par requête déposée le 22 juin 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2007 et 2008 suite au silence de plus de six mois du directeur ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre les prédits bulletins.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Par ailleurs, l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.* »

Il ressort de cette disposition que le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal les bulletins litigieux, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de la réclamation, s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Il est constant en l'espèce qu'aucune décision directoriale n'est intervenue suite à la réclamation de la demanderesse par courrier du 22 juillet 2010.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3. précité a, en l'espèce, commencé à courir le 22 juillet 2010 pour expirer le 22 janvier 2011. Le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2011, le recours sous examen a été introduit dans le délai légal. Comme il respecte par ailleurs les formes fixées par la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que l'administration fiscale aurait à tort considéré que le montant accordé par elle à Monsieur ..., fils de l'administrateur-délégué et associée unique de la société ..., ne serait pas un prêt d'argent et requalifié cette opération en distribution cachée de bénéfices au profit de Monsieur .... Elle fait valoir dans ce contexte que Monsieur ... n'aurait à aucun moment détenu des actions, des parts bénéficiaires, des parts de fondateur, des parts de jouissance ou tout autre titre de la société ..., de sorte qu'il ne pourrait pas être considéré comme un associé, sociétaire ou intéressé au sens du paragraphe (3) de l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ». Elle souligne ensuite que Monsieur ... aurait été invité par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2009 à procéder au remboursement de la somme qu'il aurait reçue de sa part, ce qui établirait qu'il se serait agi d'un simple prêt et non pas d'un abandon définitif d'une certaine somme en faveur de Monsieur ....

Le délégué du gouvernement rétorque que le bureau d'imposition aurait valablement pu retenir l'existence d'une distribution cachée de bénéfices dans le chef de la demanderesse

au profit de son associé, Madame ..., ce qui n'aurait pas été contesté, et au fils de cette dernière, Monsieur ..., au regard de l'octroi par la demanderesse de prêts à un taux favorable à ces deux personnes, sachant que l'octroi de prêts et de crédit serait étranger à l'objet social de la société ....

L'article 164 LIR dispose que :

*« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'alinéa 3 de l'article 164 LIR existent si un associé, sociétaire ou un intéressé reçoit, ne serait-ce qu'indirectement, d'une société un avantage qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence de son lien spécial, c'est-à-dire que ladite disposition légale vise la situation où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives *« la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable »*.

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées<sup>1</sup>.

Il échet dès lors en l'espèce de vérifier d'abord si la première condition énumérée à l'article 164 (3) LIR est remplie, c'est-à-dire si le bureau d'imposition a fait état d'un faisceau

---

<sup>1</sup> cf. Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas.adm. 2011, V° Impôts, n° 333.

de circonstances rendant probable l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente et que la société ... n'a pas éclairé ou documenté.

A cet égard, il y a, d'une part, lieu de relever l'absence de toute documentation probante concernant la réalité et les modalités du prêt. En effet, la réalité du prétendu prêt ne ressort que d'un courrier de la demanderesse du 1<sup>er</sup> octobre 2009 par lequel celle-ci allègue l'existence d'un prêt au profit de Monsieur ... en vue de l'acquisition d'un terrain en 2004 et exige le remboursement du montant intégral du prêt pour le 10 janvier 2010, sans que le prédit courrier ne précise les modalités de remboursement du prêt ni le taux d'intérêt applicable qui auraient été convenus entre les parties. D'autre part, il ne ressort d'aucune pièce ni élément soumis à l'appréciation du tribunal qu'un quelconque remboursement au profit de la demanderesse n'aurait été effectué par Monsieur ... depuis le versement du montant de ....- € en 2004, sachant qu'il ne ressort également pas des documents soumis au tribunal, ni des débats menés à l'audience, que la demanderesse aurait accompli des démarches pour procéder au recouvrement forcé du montant lui prétendument redû par Monsieur ....

La demanderesse se limite à expliquer qu'elle aurait accordé un prêt à un taux avantageux à Monsieur ..., au remboursement duquel elle n'aurait cependant pas renoncé, tel que cela ressortirait de son courrier de mise en demeure du 1<sup>er</sup> octobre 2009.

Eu égard au fait que le bureau d'imposition était dans l'impossibilité de vérifier la réalité de l'opération effectuée par la demanderesse au profit de Monsieur ... et eu égard à l'absence de tout remboursement de la part de Monsieur ... à la demanderesse et de toute procédure de recouvrement forcé de la demanderesse à l'encontre de ce dernier, et ce plusieurs années après la prétendue exigibilité du montant accordé à Monsieur ..., il y a lieu d'admettre que l'examen des déclarations fiscales de la société demanderesse a permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité de l'opération effectuée par la demanderesse et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à Monsieur ....

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve dès lors renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société demanderesse de prouver l'absence d'une distribution cachée de bénéfices au profit de Monsieur ....

Or, force est de constater que la société demanderesse n'a soumis ni au bureau d'imposition, ni au tribunal des pièces documentant même partiellement les modalités du prétendu prêt, ainsi que les éventuelles démarches entreprises pour un recouvrement forcé du prêt accordé à Monsieur .... Si la demanderesse verse à l'appui de ses dires un courrier de mise en demeure du 1<sup>er</sup> octobre 2009, ensemble avec un tableau récapitulatif des intérêts prétendument réduits, ce courrier n'apporte pas davantage de précisions sur les éléments ayant amené le bureau d'imposition à douter de la réalité du prétendu prêt accordé à Monsieur ....

Il découle de ces éléments qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société ... au fils de son associée unique doit être considérée comme étant vérifiée en l'espèce.

Quant à la deuxième condition de l'existence d'une relation particulière entre la demanderesse et la personne ayant bénéficié de l'allocation d'un avantage sans contrepartie,

le tribunal est amené à constater que Monsieur ... est le fils de l'associée unique de la société .... L'existence de liens particuliers entre les acteurs en cause est partant établie à suffisance.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... au fils de son associée unique et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et celui-ci, la réalité d'une distribution cachée de bénéfices n'a pas été utilement mise en cause par la société demanderesse, de sorte qu'il y a lieu de confirmer les bulletins d'impôts déferés, dans la mesure où ils ont retenu l'existence de distributions cachées de bénéfices dans le chef de la société demanderesse et de rejeter le moyen afférent pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen n'ayant été invoqué par rapport aux bulletins d'impôts litigieux, le recours est partant à rejeter comme étant non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;  
reçoit le recours en réformation en la forme ;  
au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;  
dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;  
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Anne Gosset, juge,  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 4 octobre 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 4 octobre 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif